

高松地方裁判所 令和●●年(〇〇)第●●号 過少申告加算税取消請求事件

国側当事者・国(丸亀税務署長)

令和4年6月9日棄却・控訴

判 決

| | |
|-----------|--------|
| 原告 | 株式会社A |
| 同代表者代表取締役 | 甲 |
| 被告 | 国 |
| 同代表者法務大臣 | 古川 禎久 |
| 処分行政庁 | 丸亀税務署長 |
| 同指定代理人 | 奥野 陽子 |
| 同 | 重清 憲一 |
| 同 | 石飛 圭啓 |
| 同 | 板東 拓也 |
| 同 | 三宅 清文 |
| 同 | 宇野 僚一 |
| 同 | 松本 茂雄 |
| 同 | 陶山 豊広 |
| 同 | 中峠 大地 |

主 文

- 1 原告の請求を棄却する。
- 2 訴訟費用は原告の負担とする。

事実及び理由

第1 請求

丸亀税務署長が、原告に対し、令和2年2月25日付けでした、平成30年8月●日から平成31年3月31日までの課税期間分の消費税及び地方消費税の更正処分(ただし、令和2年6月4日付け再調査決定による一部取消後のもの)のうち、消費税の納付すべき税額につきマイナス86万4586円を超える部分及び地方消費税の納付すべき税額につきマイナス23万3300円を超える部分並びに過少申告加算税の賦課決定処分をいずれも取り消す。

第2 事案の概要

本件は、原告が、平成30年8月●日から平成31年3月31日までの課税期間(以下「本件課税期間」という。)に係る消費税及び地方消費税(以下「消費税等」という。)の確定申告において、委託した営農型太陽光発電設備に係る設計、設置等の業務に関する契約について、当該設備に必要な機器の納品を受け、上記契約に関して本件課税期間内に支払われた部分の金員は、上記納品に係る機器の代金の一部(前払金)であるとして、本件課税期間の課税仕入れに係る支払対価の額に計上したところ、処分行政庁から、本件課税期間の末日まで

に当該設備に係る設計、設置等の業務の全部が完了しておらず、引渡しを受けていないことを理由に、令和2年2月25日付けで、消費税等の更正処分及び過少申告加算税の賦課決定処分（以下「本件賦課決定処分」という。）を受けたため、上記更正処分（ただし、同年6月4日付け再調査決定によって一部取消後のもの。以下、同一部取消後のものを「本件更正処分」といい、本件賦課決定処分と併せて「本件各処分」という。）及び本件賦課決定処分は違法であると主張して、その取消しを求めた事案である。

1 関係法令等の定め

(1) 消費税法（以下、単に「法」という。）関係

ア 法2条1項（定義）

この法律において、次の各号に掲げる用語の意義は、当該各号に定めるところによる。

（1号ないし7号 略）

8号 資産の譲渡等

事業として対価を得て行われる資産の譲渡及び貸付け並びに役務の提供（中略）をいう。

9号 課税資産の譲渡等

資産の譲渡等のうち、第6条第1項の規定により消費税を課さないこととされるもの以外のものをいう。

（10号及び11号 略）

12号 課税仕入れ

事業者が、事業として他の者から資産を譲り受け、若しくは借り受け、又は役務の提供（中略）を受けること（当該他の者が事業として当該資産を譲り渡し（中略）たした場合に課税資産の譲渡等に該当することとなるもの（中略）に限る。）をいう。

（13号以下 略）

イ 法30条1項（仕入れに係る消費税額の控除）

事業者（中略）が、国内において行う課税仕入れ（中略）については、次の各号に掲げる場合の区分に応じ当該各号に定める日の属する課税期間の第45条第1項第2号に掲げる課税標準額に対する消費税額（中略）から、当該課税期間中に国内において行った課税仕入れに係る消費税額（中略）を控除する。

1号 国内において課税仕入れを行った場合

当該課税仕入れを行った日

（2号以下 略）

(2) 消費税法基本通達（以下、単に「基本通達」という。）関係（乙10）

ア 基本通達9-1-1（棚卸資産の譲渡の時期）

棚卸資産の譲渡を行った日は、その引渡しのあった日とする。

イ 基本通達9-1-5（請負による資産の譲渡等の時期）

請負による資産の譲渡等の時期は、別に定めるものを除き、物の引渡しを要する請負契約にあってはその目的物の全部を完成して相手方に引き渡した日、物の引渡しを要しない請負契約にあってはその約した役務の全部を完了した日とする。

ウ 基本通達9-1-9（機械設備の販売に伴う据付工事による資産の譲渡等の時期の特例）

事業者が機械設備等の販売をしたことに伴いその据付工事を行った場合において、その

据付工事が相当の規模のものであり、その据付工事に係る対価の額を契約その他に基づいて合理的に区分することができるときは、機械設備等に係る販売代金の額と据付工事に係る対価の額とを区分して、それぞれにつき資産の譲渡等を行ったものとすることができるものとする。

(注) 事業者がこの取扱いによらない場合には、据付工事に係る対価の額を含む全体の販売代金の額を対価とする資産の譲渡となり、その資産の譲渡等の時期は9-1-1による。

エ 基本通達11-3-1(課税仕入れを行った日の意義)

法30条第1項第1号《仕入れに係る消費税額の控除》に規定する「課税仕入れを行った日」(中略)とは、課税仕入れに該当することとされる資産の譲受け若しくは借受けをした日又は役務の提供を受けた日をいうのであるが、これらの日がいつであるかについては、別に定めるものを除き、第9章《資産の譲渡等の時期》の取扱いに準ずる。

2 前提事実等(争いのない事実及び証拠によって容易に認められる事実等)

(1) 当事者等

ア 原告は、農産物の生産・加工・販売、営農型太陽光での営農支援事業等を目的として、平成30年8月●日に設立された株式会社であり(乙1)、平成31年3月27日、処分行政庁に対し、適用開始課税期間を平成30年8月●日から平成31年3月31日までと記載した消費税課税事業者選択届出書を提出した(甲11、21、23)。

イ 株式会社B(以下「B」という。)は、原告との間で、後記(2)のとおり、営農型太陽光発電設備の導入に係る2件の契約(以下「本件各契約」という。)を成立させた株式会社である。

(2) 原告とBとの間における本件各契約の成立

ア 原告は、平成31年3月11日付けで、Bから、案件名を「C」とする、D1号及びD3号と称する営農型太陽光発電設備(以下、前者の設備を「本件設備1号」、後者の設備を「本件設備3号」といい、両設備を併せて「本件各設備」という。)に係る2件の見積書(以下「本件各見積書」という。)を受領した(甲5)。

イ 原告は、本件各見積書に基づいて、平成31年3月22日付けで、Bに対し、本件各見積書に基づく注文をする旨を記載した2件の注文書(以下「本件各注文書」という。)を交付した。

なお、本件各注文書の「納期」欄には、いずれも「2019年5月24日」と記載されている。(甲6)。

ウ Bは、平成31年3月25日付けで、原告に対し、本件各注文書と同一内容の2件の注文請書(以下「本件各注文請書」という。)を交付し(甲7)、これにより、原告とBとの間で、本件各設備の導入に係る本件各契約が成立した。

(ア) なお、本件各注文請書の「納期」欄には、いずれも「2019年5月24日」と記載されている。

(イ) 本件各注文請書の表面には、本件各契約の概要が別表1のとおり記載されており、裏面には、本件各契約に係る同一内容の取引条件(以下「本件取引条件」という。)として、要旨、以下のとおり記載されている(甲7)。

a 第1条(目的)

本契約は、原告が表面（別表1）の「設置予定場所」に設置された別表1記載の「対象設備」の設計、設置およびそれに付随する業務（以下、これらを併せて「本件業務」といい、本件各契約に係る本件各設備導入サービスを併せて「本件各業務」という。）をBに委託し、Bがこれを受託することに関する条件を定めることを目的とする。

b 第5条（請求及び支払）

(a) 原告は、Bに対し、別表1記載の「営農型太陽光発電設備導入サービス料」（以下「本件対価」といい、本件各契約に係る本件対価を併せて「本件各対価」という。）を支払うものとする。

(b) 原告は、本件対価を、Bの請求に従い、以下のとおり、2回に分けて支払うものとする。

① 発注時

Bは、本件対価の50%を、発注月の翌月15日までに書面により原告に請求する。

② 検収時

Bは、本件対価の残額を、検収の翌月15日までに書面により原告に請求する。

(3) 本件各業務の実施と本件各対価の支払

ア 原告は、Bから、本件各設備に必要な機器として、別表1の「対象設備」欄掲記のとおり「納品物」である太陽電池モジュール、太陽電池架台、パワーコンディショナー、交流集電箱並びに出力制御機器及び通信装置（以下、これらを併せて「本件各機器」という。）を納品した旨を記載した納品書を受領した。

なお、同納品書の「納品日」欄には、「2019/3/25」と記載されている。（甲8）

イ 原告は、前記（2）ウ（イ）b（b）①に定める発注時の請求として、Bから、平成31年3月26日付け及び同月27日付けの2件の請求書（以下「本件各請求書」という。）を受領した。

なお、本件各請求書には、請求内容として「C（D1号）第1回支払分」及び「C（D3号）第1回支払分」とそれぞれ記載されており、各請求金額は、別表1の「支払条件」欄の「第1回支払」欄に記載のとおり、それぞれ、590万円及び430万円（いずれも消費税等を含む。）である。（乙3）

ウ 原告は、平成31年3月28日、上記イの請求に基づき、その合計金額である1020万円（以下「本件金員」という。）をBに支払った（甲18の3）。

エ 原告は、令和元年5月24日、本件各契約に係る2件の検収書（以下「本件各検収書」という。）をBに交付した。

なお、本件各検収書には、いずれも、検収年月日の記載はなく、「納期」欄には「2019年5月24日」と記載されている。（乙4、6）

オ 原告は、前記（2）ウ（イ）b（b）②に定める検収時の請求として、Bから、令和元年6月28日付けの請求書を受領した。

なお、同請求書には、請求内容として「C（D1号）第2回支払分」及び「C（D3号）第2回支払分」と記載されており、請求金額は、別表1の「支払条件」欄の「第2回支払」

欄の合計金額である1242万7364円（消費税等を含む。）である。（乙5）

カ 原告は、令和元年7月31日、上記オの請求に基づき、1242万7364円をBに支払った（甲18の3）。

（4）本件各処分及び本件訴訟に至る経緯

ア 原告は、平成30年8月●日から平成31年3月31日までの課税期間（本件課税期間）の消費税等の確定申告書（以下「本件確定申告書」という。）に別表2の「確定申告」欄のとおり記載し、令和元年5月27日、これを処分行政庁に提出した（乙7）。

イ 処分行政庁は、令和2年2月25日付けで、原告に対し、別表2の「更正処分等」欄のとおり、本件課税期間の消費税等の更正処分をするとともに、これにより納付すべきこととなった税額を基礎として本件賦課決定処分をした（甲9）。

ウ 原告は、上記イの各処分を不服として、令和2年3月10日、再調査審理庁（丸亀税務署長）に対し、別表2の「再調査の請求」欄のとおり再調査の請求をしたところ、再調査審理庁は、同年6月4日付けで、別表2の「再調査決定」欄のとおり、上記イの更正処分について、その一部を取り消す再調査決定（以下「本件再調査決定」という。）をした（甲10、11）。

エ 原告は、令和2年6月12日、国税不服審判所長に対し、本件再調査決定を経た後の本件課税期間の消費税等の更正処分（本件更正処分）及び本件賦課決定処分（本件各処分）に不服があるとして、審査請求をしたところ、国税不服審判所長は、令和3年3月23日付けで、同審査請求をいずれも棄却するとの裁決をした（甲12、23）。

オ 原告は、令和3年4月8日、当裁判所に対し、本件訴訟を提起した（当裁判所に顕著な事実）。

3 本件の争点は、本件各処分の適法性であり、具体的には、本件各契約に係る「課税仕入れを行った日」（法30条1項1号）がいつか、であって、この点に関する当事者の主張は次のとおりである。

【被告の主張】

（1）法30条1項1号の「課税仕入れを行った日」がいつであるかについて具体的な定めはないが、法2条1項12号の定義に照らし、原則として、「資産の譲渡等の時期」と時点を同じくするものと解すべきである。そして、国税通則法（以下「通則法」という。）15条2項7号は、消費税等の納税義務は、課税資産の譲渡等をした時に成立する旨定めているところ、法28条1項本文からすると、「資産の譲渡等の時期」については、これを收受すべき権利が確定したと法的に評価される時点と解するのが相当である（いわゆる権利確定主義）。

（2）ア 請負は、当事者の一方がある仕事を完成することを約し、相手方がその仕事の結果に対して報酬を支払うことを約束することによって、その効力を生ずる（民法632条）。

請負における仕事の完成は、報酬支払に対して先履行の関係にあり、注文者は、仕事の未完成、つまり弁済期の未到来を理由に報酬支払を拒むことができる。特に、引渡しが必要となる請負については、請負人は、完成させた目的物を注文者に引き渡さなければならない（民法633条本文）、この目的物の引渡しが報酬の支払と同時履行の関係に立つ。また、民法上の規定はないが、注文者による検査は、請負債務の履行の結果としての仕事の目的物が契約どおりに行われたかを確認する行為である。

イ 本件各契約は、原告とBとの間で授受された本件各注文書及び本件各注文請書により、

本件各注文書及び本件各注文請書に記載された内容について互いに合意することにより、成立したものである。

上記授受に係る本件各注文書及び本件各注文請書の表面（別表１）には、「対象設備」として、本件各機器に加え、電気工事材料費、労務費及び諸経費が記載された上、本件各注文請書裏面記載の本件取引条件には、本件各契約の内容として、原告が、上記「対象設備」の設計、設置及びそれに付随する業務（本件業務）を「営農型太陽光発電設備導入サービス」としてBに委託し、Bがこれを受託する旨記載されている。

さらに、本件取引条件には、Bが原告に対して本件各対価の残額の請求は検収を経て請求する旨、本件各業務についての検収を予定する規定が記載され（実際、原告は、令和元年５月２４日の本件各契約の納期に、本件各検収書をBに交付した。）、また、本件各注文書及び本件各注文請書書面には、本件各対価について、「営農型太陽光設備導入サービス料」として、本件各機器の金額、電気工事材料費、労務費及び諸経費の合計額が一括して記載され、その合計額に対する「支払期日」及び「支払条件」が定められており、支払期日は、１回目が発注月である平成３１年３月３１日、２回目（残額）が検収の翌月である令和元年６月２８日とされていることを併せると、原告が、本件各業務の対価（本件各対価）として「営農型太陽光設備導入サービス料」を支払うこと及び対価の残額を検収後に支払うことを約したと読み取れる。

以上のことから、本件各契約は、それぞれ、Bが、原告に対し、本件各機器及び電気工事材料をその材料として、役務を提供することにより、本件各設備に係る設計、設置及びそれに付随する業務（本件各業務）を完了させ、完成した本件各設備について原告の検収（検査）を受けて引き渡すことを約し、原告が、その結果（仕事の完成）に対して、報酬を支払うことを約したものと見える。

したがって、本件各契約は、それぞれ一つの請負契約であって、本件各機器の売買契約の要素と本件各機器の設計、設置等の請負契約の要素とが一体となったそれぞれ一つの契約であるとはいえない。

ウ 以上によれば、本件各契約は、目的物の引渡しを要する請負契約であるから、Bにおける資産の譲渡等の時期は、Bが、本件各契約に基づき、本件各設備を完成させて原告に引き渡したときとなり、それは、原告が本件各検収書をBに交付した令和元年５月２４日であるといえる。そして、上記（１）のとおり、課税仕入れとその仕入れの相手方による資産の譲渡等が課税上表裏の関係にあることから、本件各契約に係る「課税仕入れを行った日」は、資産の譲渡等の時期と同じ令和元年５月２４日であるといえる。

したがって、本件各契約に係る「課税仕入れを行った日」は、同日が属する本件課税期間の翌課税期間となる。

（３）原告は、本件事案では、基本通達９－１－９の適用条件を満たしていることから、「課税仕入れを行った日」について基本通達９－１－９に定める特例が適用される旨の主張をする。

この点、基本通達９－１－９は、①事業者が、②機械設備等の販売をしたこと、③その事業者がその販売に伴いその機械設備等の据付工事を行ったこと、④その据付工事が相当の規模のものであること、⑤その据付工事に係る対価の額を契約その他に基づいて合理的に区分することができること、⑥その事業者がこの取扱いによることを選択したこと、の全ての条件を満たす場合には、その事業者が、機械設備等の販売代金の額と据付工事に係る対価の額

とを区分して、それぞれにつき資産の譲渡等を行ったものとするところ、本件事案は、以下のとおり、上記②及び⑥の条件を満たしておらず、基本通達9-1-9の適用はないから、原告の上記主張には理由がない。

ア 基本通達は、法令の正しい解釈の範囲内で行政上の取扱いを定めるものであり、基本通達第9章は、原則として、いわゆる権利確定主義から導き得る帰結の範囲内でその取扱いの統一を期するために定められたものであるところ、基本通達9-1-9は、「販売した」と「その据付工事を行った」時のそれぞれの時点において、それぞれの対価を収受すべき権利が法的に確定したと心得ることを前提とした規定であることから、同通達の「販売した」とは、売買契約に基づき、買主に所有権が移転し、その履行としての引渡しが行われたことをいうのである。

これを本件についてみると、上記(2)イのとおり、本件各契約はそれぞれ一つの請負契約であって、いずれも、本件各機器の売買契約の要素と本件各機器の設計、設置等の請負契約の要素とが一体となったものとはいえないのであるから、Bによる平成31年3月25日の本件各機器の搬入行為は、売買契約の要素における履行として行われたものとはいえず、それぞれ一つの請負契約である本件各契約の履行途中における単なる事実行為にすぎないといえる。よって、同搬入行為によって何らかの法的権利が発生又は変動したとはいえず、Bが本件各機器の対価（販売代金）を収受すべき権利が法的に確定したとは解し得ないのであるから、Bが原告に対して本件各機器を「販売した」とはいえない。

したがって、本件事案は、上記②の条件を満たさない。

イ また、納税者の恣意を許さず、課税の公平を期するためには、事業者がこの取扱いを選択する旨を外部に表示することが必要である。具体的には、事業者において、この取扱いによった場合の会計処理（区分経理）を行ったことが必要である。

これを本件についてみると、本来であれば、この取扱いを選択する旨を外部に表示するため、本件各機器が搬入された平成31年3月25日付けで、本件各機器の販売代金額として、778万0212円及び550万1052円を、それぞれ課税仕入れの対価の額として元帳へ記載すべきであるところ、原告はそのような記帳を行っていないし、同月28日付けで、本件各契約で定めた発注時の支払分である590万円及び430万円を預金から支払った事実を元帳に記載したが、この記載をもって、基本通達9-1-9の取扱いによることを外部に表示したとみることもできない。

したがって、本件事案は、上記⑥の条件を満たさない。

(4) 原告は、支払った590万円及び430万円に関して、いずれも建設仮勘定の科目で資産計上していると主張するが、原告がした元帳への記載は建設仮勘定に当たらない。

【原告の主張】

(1) 本件は、後記(2)のとおり、基本通達9-1-9を適用し得る事案であるところ、これによれば、原告は、平成31年3月25日までに納品された本件各機器の代金である778万0212円及び550万1052円（いずれも税抜き）を課税仕入れに係る支払対価の額に計上し、106万2500円の消費税を申告することができた。しかし、原告は、実際には、同月28日にBに支払った590万円及び430万円（いずれも税込）の消費税額である75万5000円を申告しており、申告可能であった106万2500円から75万5000円を差し引いた30万7500円の消費税を過大申告したものである。

よって、原告の上記申告に違法はなく、本件は過少申告加算税を課せられる事案ではない。

- (2) ア 基本通達9-1-9は、事業者が機械設備等の販売をしたことに伴いその据付工事を行った場合に適用し得るものである。

本件各見積書、本件各注文書及び本件各注文請書では、本件各機器の金額とその小計及び電気工事材料費や労務費等の金額とその小計が記載されているのであって、これによれば、本件は、機械設備等の販売とその据付工事を含むものであることは明らかである。

- イ 基本通達9-1-9は、その据付工事に係る対価の額を契約その他に基づいて合理的に区分することができる場合に適用し得るものである。

この点については、消費税法基本通達逐条解説において、「例えば、見積書等に基づいて区分することもよい」（甲4）とされているところ、本件各見積書、本件各注文書及び本件各注文請書をみると、本件各機器の販売金額と労務費等の据付工事金額が明確に区分できている。

- ウ 基本通達9-1-9の（注）では、事業者がこの取扱いによらない場合には、据付工事に係る対価の額を含む全体の資産の譲渡となるとしている。

本件において、原告は、帳簿上、平成31年3月28日にBに対して支払った590万円及び430万円に関して、いずれも建設仮勘定の科目で資産計上しているのであって、据付工事も含めた全体ではなく、本件各機器が譲渡されたものとして扱っているのであって、基本通達9-1-9の（注）に従った区分経理をしていることは明確である。仮に原告が本件各機器を譲渡されたものとして扱う意思がなければ、仕訳は前払金となり、資産計上をしないはずである。

- (3) ア 被告は、Bが本件各対価を收受すべき権利が法的に確定したとは解し得ないので、Bが原告に本件各機器を販売したとは言えない旨主張する。

しかし、Bが対価を收受する権利が確定していないなら、原告側の理由で工事をキャンセルしても、搬入した本件各機器や着手済みの工事代金を払う法的義務が無いことになり、被告の上記主張は不可解である。

- イ 被告は、基本通達9-1-9の「販売した」とは、売買契約に基づき、買主に所有権が移転し、その履行としての引渡しが行われたことをいう旨主張するが、そのように規定している法令はない。

- ウ 被告は、基本通達9-1-9が適用されるには、販売と据付工事がそれぞれ一つの契約であることが前提条件である旨の主張をする。

しかし、その場合、機械装置等の値段と据付工事費が分かれていないことはあり得ず、同通達で機械装置等の価格を明確に区分できることを適用条件として明記する必要がない。また、このような場合、同通達の存在に関わらず、販売時点で消費税の申告をすることとなり、引渡しの事実をもって消費税の申告が可能とする同通達の存在理由がなくなる。

- エ 被告は、原告の帳簿上の計上額が本件各機器の代金額と異なることを理由に、原告が、基本通達9-1-9に基づく取扱いを行ったことにはならない旨の主張をする。

しかし、原告は、同通達に基づく取扱いを選択した上で、本件各機器の対価合計1328万1264円（税抜き）のうち、支払額1020万円（税込）で消費税の申告を行

ったのであって、消費税の過大申告に当たるものであり、過少申告加算税を課されるべきものではない。

第3 当裁判所の判断

1 法令等の解釈

(1) 法30条1項1号は、事業者が、国内において課税仕入れを行った場合、当該「課税仕入れを行った日」の属する課税期間の課税標準額に対する消費税額から、当該課税期間中に国内において行った課税仕入れに係る消費税額を控除する旨規定し、いわゆる仕入税額控除の制度を採用している。この制度は、取引段階の進展に伴う税負担の累積を防止するために、仕入れに含まれている消費税等の額を控除するものである。そして、法2条1項12号が、「課税仕入れ」とは、「事業者が、事業として他の者から資産を譲り受け（中略）ること」と定義した上で、括弧書きによって「当該他の者が事業として当該資産を譲り渡し（中略）たとした場合に課税資産の譲渡等に該当することとなるもの（中略）に限る。」との限定を付していることからすれば、法は、「課税資産の譲渡等」と「課税仕入れ」を表裏一体のものとして捉えているものと解される。そうすると、法30条1項1号にいう「課税仕入れを行った日」は、譲渡人が課税資産の譲渡等を行った日と同義であると解するのが相当である。

そして、通則法15条2項7号が、課税資産の譲渡等をした時に消費税等を納付する義務が成立する旨規定しており、課税資産の譲渡等は、事業者に納税義務を課する基因となる事由であること、また、法28条1項本文が、その課税標準である課税資産の譲渡等の対価の額を、対価として收受し、又は收受すべき一切の金銭又は金銭以外の物若しくは権利その他経済的な利益の額とする旨規定しており、現実に收受した金銭等のみならず、「收受すべき」金銭等もこれに含めていることからすれば、法は、納税者の恣意を許さず、課税の公平を期する観点から、課税資産の譲渡等による対価を收受する権利が確定した時点でその收受すべき対価を取得したものととして、その時点の属する課税期間の課税対象とする立場に立つものといえることができる。

したがって、課税資産の譲渡等による対価を收受する権利が確定した時点で、当該資産の譲渡等が行われたとみるのが相当であり、法30条1項1号にいう「課税仕入れを行った日」についても、課税資産の譲渡等による対価を收受する権利が確定した日をいうものと解するのが相当である（権利確定主義）。

そして、課税資産の譲渡等による対価を收受する権利が確定したというためには、権利が発生したというだけでは足りず、客観的にみて権利の実現が可能な状態になったことを要するというべきである。

具体的には、商品・製品等の売買による棚卸資産の譲渡であれば、原則として、その引渡しがあった日をその譲渡を行った日と解するのが相当である。他方、請負による資産譲渡であれば、民法633条本文において、請負代金を支払う時期につき、物の引渡しを要するときは仕事の目的物の引渡しと同時に支払う旨規定されていることに照らし、物の引渡しを要する請負契約における資産の譲渡等の時期は、原則として、請負人が、その目的物の全部を完成させ、相手方に引き渡した日であると解するのが相当である。このように、課税資産の譲渡等による対価を收受する権利が確定した時点がいつであるかは、当該取引の法的性質に応じて、原則として、民法の規定に従って判断すべきこととなる。

(2) 基本通達第9章は、資産の譲渡等の時期について上記(1)の趣旨に則った取扱いを定め

たものと解される（基本通達9-1-1が棚卸資産の譲渡の時期について、基本通達9-1-5が請負による資産の譲渡等の時期について、それぞれ、上記（1）と同趣旨を定めた取扱いである。）。

そして、基本通達9-1-9は、当該資産譲渡につき、機械設備販売と評価できる場合について、そのような場合であっても、①単に機械設備等を販売するだけでなく、現地においてその据付工事までも行うことも内容に含む契約を締結した場合において、据付工事が機械設備等の販売に伴う単なる附帯サービスであるならば、全体を1個の販売行為とみて、機械設備等の販売の場合の引渡基準に基づいて一括して資産の譲渡等を行ったとみるべきであるが、②当該据付工事が相当の規模のものであり、また、同据付工事に係る部分の対価の額を契約その他合理的な方法に基づいて区分することができるときは、例外的に、販売及び据付工事のそれぞれごとに引渡基準又は完成引渡基準に基づいて別々に資産の譲渡等の時期を判断し得ることを定めるものである。このような取扱いは、当該取引の法的性質に応じて民法に従い課税資産の譲渡の時期を判断するとの前記（1）の解釈に沿うものであって、合理的といえる。

2 認定事実

前記前提事実、後掲証拠及び弁論の全趣旨によれば、以下の事実を認めることができる。

- (1) 本件各契約は、本件取引条件の「第1条」の定めによれば、「C」を目的として、原告が別表1記載の「設置予定場所」に別表1記載の「対象設備」（本件各設備）を設計、設置すること及びそれに付随する業務（本件各業務）をBに委託し、Bがこれを受託することを内容とする契約であるとされている（前記前提事実（2）ウ（イ））。
- (2) 本件各契約の詳細は、以下のとおりである。
 - ア 設置対象となる本件各機器の数量及び単価こそ定められているものの、本件各機器を販売すると定めた条項は見当たらず（前記前提事実（2）アないしウ、乙6）、他方で、品番特定された本件各機器に加え、さらに内訳として、品番の特定のない「工事材料費」や「労務費」が計上され、これらの金額は代金総額の3割を占めている。
 - イ なお、本件各機器の項目には、対象設備の設計対価は含まれていないとされている（甲18）。
 - ウ 本件各設備の導入に係る納期はいずれも令和元年5月24日と定められたのに対して、本件各機器自体の納期についての定めはされていなかった（前記前提事実（2）イ、ウ、甲6、7）。
 - エ 本件各対価について、原告が、Bの請求に従い、発注時及び検収時の2回に分けて支払う旨の定めはあるものの、本件各機器を搬入したことをもって本件各機器の対価を支払う旨の定めはない。加えて、本件各機器の対価とされた金額と、その余の対価とされた金額を区分して支払う旨の定めもなく、また、金額としても、本件各機器の対価合計額と上記分割支払の約定に係る金額は、特段、対応関係もうかがわれない（前記前提事実（2）ウ（イ）、甲6、7）。
- (3) Bは、平成31年3月25日、本件各業務を行うに当たって、別表1の「設置予定場所」欄又は「請求書送付先」欄に記載の場所に本件各機器を搬入し、「納品物」と記載のある「納品書」を交付した（前記前提事実（3）ア、乙6）。
- (4) Bは、原告が、前記2通の請求書に応じて平成31年3月28日に支払った本件金員（前

記前提事実（３）ウ）について、同日、前受金として経理処理した。

その後、Bは、原告に対し、令和元年５月２４日に工事を完成したとして本件各設備を引き渡したものとし、同年６月２８日付けで「検収時の請求」として残代金について請求書（請求金額１２４２万７３６４円）を交付し、これに伴って、同月３０日、前受金として経理処理した本件金員を含めた本件各対価全額（２２６２万７３６４円）を、本件各契約に係る売上げとして経理処理した。（前記前提事実（３）ウないしオ、乙６）

（５）Bの担当者は、処分行政庁の課税調査に対し、以下のとおり答えた。

ア 契約の内容は、本件各機器の設置作業及び電気工事をを行い、電力会社の電線に連携させることにより太陽光発電設備を完成させ、引渡しを行うものであり、全体で一つの請負契約である。

イ Bは、本件各機器の設置及び電気工事として、同年５月８日に工事の立会いを行った上、連携工事に問題がないこと及び発電の実行を確認の上で、上記（４）のとおり、同月２４日に引渡しを行い、その際、原告から検収書（乙４）の発行を受けた。

ウ その後、Bが発行した請求書に従って残代金が支払われ、上記（４）のとおり経理処理を行った（甲１６、乙６）。

（６）営農型太陽光発電は、作物の生育に適した日射量は作物の種類によって異なることを踏まえ、太陽光パネルの日射量を調節し太陽光を農業生産と発電とで共有する取組であり、事業者が作る作物に応じて発電力や遮光率が異なる設備を設置した例が紹介されている（乙２）。

３ 争点（本件各契約に係る「課税仕入れを行った日」がいつか）について

（１）前記前提事実及び前記２の認定事実を前提に、前記１の法令等の解釈に照らして、本件各契約の内容及び法的評価を踏まえた上で、本件各契約における基本通達９－１－９の適用の可否及び本件各契約に係る「課税仕入れを行った日」がいつかについて検討する。

（２）本件各契約の内容及び法的評価

本件各契約には、原告が本件各設備を導入するために、本件各業務をBに委託し、Bがこれを受託する旨の定めがあるが（前記２（１））、前記２（６）のとおりの内容が想定される営農型太陽光発電及び前記２（１）の本件各業務の内容を併せると、本件各契約も同様に、所期の設計に従って、本件各機器の設置及び配線工事により本件各設備の導入を行うものと認められるのであって、前記２（３）のとおり「納品物」と記載のある納品書が交わされたこと等を考慮しても、本件各契約は、本件各機器自体を原告が入手することに大きな意味は見出し難く、所期の設計に従って本件各機器を用いて工事を施工し、それぞれ全体として一つの本件各設備へと完成させる請負契約というべきである。すなわち、Bは、本件各契約で前提とされている設計を行い（本件各業務には設計が含まれており、本件各機器の項目に設計対価が含まれないことは妨げとならない。）、これに従って、搬入に係る複数の品番から成る本件各機器と他の電気工事材料（前記２（２）、別表１の「対象設備」欄の「電気工事材料費」参照）とを利用して、本件各機器の設置及び電気工事をを行い、電力会社の電線に連携させ（前記２（２）、別表１の「対象設備」欄の「労務費」参照）、それぞれ一体の装置として稼働する本件各設備へと完成させることによって初めて営農型太陽光発電導入という所期の目的が達成されるものといえる。本件各契約において、本件各設備の納期の定めはあるものの、本件各機器の納期の定めはないほか（前記２（２）ウ）、実際、原告も認めるとおり本件各機器の対価の金額と前記分納に係る支払も外形的に対応関係がなく、したがって本件

各機器の搬入との対応関係も認め難いこと（前記2（2）エ）も上記に沿うものである。

また、原告と本件各契約を締結したBにおいては、発注時の請求に基づいて支払われた本件金員を前受金として経理処理した上で、本件各設備の引渡し及び検収時の請求を終えた段階で、本件金員を含めた本件各対価全額を、本件各契約に係る売上げとして経理処理している（前記2（4）、同（5））ところ、かかる取扱いは、本件各契約を、それぞれ全体で一つの請負契約とみていたことの証左である。

（3）本件各契約における基本通達9-1-9の適用の可否

上記（2）のとおり、本件各契約は、Bが本件各業務を完了させ、本件各設備を原告に引き渡すことを約するそれぞれ全体で一つの請負契約であると認められる。そして、本件各契約において、本件各機器を販売する旨の定めはないこと（前記2（2）ア）、本件各機器そのものでは本件各契約の所期の目的を達成し得るものではなく、前提となる設計に従って、搬入した本件各機器の現場への設置に加え、これに代替可能な材料を用いて電氣的な工事等が施工されて全体が一体として稼働する本件各設備へと完成させることで初めて意味を持つものであること（上記（2））、Bの担当者においても、本件各契約は全体で一つの請負契約であった旨述べており（前記2（5））、その評価が上記の本件各契約の意味合いに沿うことからすると、本件各契約のうちに、原告とBとの間に、Bが原告に対して本件各機器を販売する旨の合意を見出すことはできない。本件各機器の対価の記載があることや本件各機器の項目に設計対価が含まれていないこと、納品物との記載のある納品書があることは上記の妨げとはならない。

そうすると、本件各契約は、基本通達9-1-9が規定する「事業者が『機械設備等を販売したことに伴い』その据付工事を行った場合」には当たらないことから、本件各契約について基本通達9-1-9を適用することはできない。

（4）本件各契約に係る「課税仕入れを行った日」がいつか

本件各契約は、上記（2）のとおり、Bが本件各業務を完了させ、本件各設備を原告に引き渡すことを約する、それぞれ全体で一つの請負契約であり、また、上記（3）のとおり、例外規定である基本通達9-1-9は適用されない。そうすると、本件各契約に係る「課税仕入れを行った日」は、物の引渡しを要する請負契約における資産の譲渡等の時期に関する原則どおり（前記1（1）参照）、Bが、その目的物たる本件各設備の全部を完成させ、原告に引き渡した日、すなわち令和元年5月24日（前記2（4））と認めることができる。

よって、本件各契約に係る「課税仕入れを行った日」は、本件課税期間である平成30年8月●日から平成31年3月31日までの期間内にはない。

4 原告の主張について

（1）原告は、本件各契約について、基本通達9-1-9を適用し得ることを前提に、原告による本件確定申告書に基づく確定申告に違法はなく、本件は過少申告加算税を課される事案ではない旨の主張をする。

しかし、本件各契約について基本通達9-1-9を適用し得ないことは前記3（3）のとおりであるから、原告の上記主張を採用することはできない。

（2）原告は、本件各契約について、機械設備等の販売とその据付工事を含むものであることは明らかであり、これによれば基本通達9-1-9を適用し得る旨の主張をする。

ア しかし、基本通達9-1-9は、一括して1つの請負契約として締結した場合であって

も機械販売がその実体といえる場合、後者の据付工事につき、販売とは別途の請負工事と概念できる場合は、これにより資産の譲渡時期を判断するというものであるから、本件各契約中に、機械設備等の販売の合意が見いだせないことは前記3（3）のとおりである以上、基本通達9-1-9の適用を前提とする主張はいずれも採用することはできない。

前記1（1）のとおり、課税資産の譲渡等による対価を収受する権利が確定したというためには、客観的にみて権利の実現が可能な状態となったことを要し、この時点が資産譲渡の日というべきところ、請負契約の場合には、設計に従って完成させた設備の引渡しの日がこれに当たる。他方、原告が主張する各支払に対応して、本件各機器あるいは本件各設備の権利が客観的にみて原告に移転したなどその権利実現が可能な状態になったということはできず、原告の主張する本件金員の支払の日に権利の実現が可能となったと認めることはできない。本件各契約の全体を客観的にみると、本件各設備全体の完成引渡し時に課税仕入れと表裏の関係にある課税資産の譲渡があったといえるのであり、この時点でようやく本件各設備全体についての所有権が注文者に確定的に帰属するに至ったものといえる。

イ また、原告の主張は必ずしもその趣旨が判然としない部分があるが、建設仮勘定に関する主張部分を善解して、仮に全体を請負契約とみた場合でも、分納に係る第1回支払日の支払部分を原告が建設仮勘定としたことに基づき、これを資産として受け入れた、あるいは資材購入であるなどとして上記支払日を課税仕入れの日とみるべきであるとの主張であるとしても、原告がした上記経理が建設仮勘定といえるかは疑問であるのはもとより、前記認定のとおりの本件各契約の内容に照らすと、本件各契約の定めに従ってされた本件金員の支払は単なる請負代金の分割払いであって、これに対応して、本件各機器ないし本件各設備の何らかの部分客観的に見て原告に移転して権利実現が可能な状態となったとはいえないし、あるいは資材購入として課税仕入れに係る支払対価と認識できるともいえない。

ウ 以上によれば、原告の上記主張は採用できない。

5 本件更正処分の適法性について

（1）本件更正処分の根拠

ア 課税標準額（別表3①欄） 0円

上記金額は、本件確定申告書（乙7・1枚目）の「課税標準額①」欄に記載された金額である。

イ 課税標準額に対する消費税額（別表3②欄） 0円

上記金額は、本件確定申告書（乙7・1枚目）の「消費税額②」欄に記載された金額である。

ウ 課税仕入れに係る支払対価の額（別表3③欄） 463万9456円

原告は、本件確定申告書において、課税仕入れに係る支払対価の額を1482万1476円としているが（乙7・2枚目、「課税仕入れに係る支払対価の額（税込み）⑧」欄）、前記3（4）のとおり、課税仕入れを行った日は、令和元年5月24日の属する課税期間であり、本件課税期間には属さないから、1482万1476円から本件金員1020万円を控除すべきである。他方、原告が平成31年3月25日に開業費に計上した法人登録印の代金1万7980円（消費税等の額を含む。）は、課税仕入れに該当するので、課税

仕入れに係る支払対価に計上すべきである。

以上より、463万9456円が課税仕入れに係る支払対価の額となる。

エ 課税仕入れに係る消費税額（別表3④欄） 27万0634円

上記ウの金額に108分の6.3を乗じて計算した金額（小数点以下切捨て。以下同じ。）である。

オ 控除対象仕入税額（別表3⑤欄） 27万0634円

上記エの金額と同額である。

カ 控除不足還付税額（別表3⑥欄） △27万0634円

上記金額は、上記イの金額から上記オの金額を差し引いた後の金額である。

キ 既に還付の確定した消費税額（別表3⑦）欄 △86万4586円

上記金額は、原告の本件確定申告書（乙7・1枚目）の「控除不足還付税額⑧」欄に記載された金額である。

ク 差引納付すべき消費税額（別表3⑧欄） 59万3900円

上記金額は、上記カの金額から上記キの金額を差し引いた後の金額（ただし、通則法119条1項の規定に基づき、100円未満の端数金額を切り捨てた後のもの）である。

ケ 還付すべき譲渡割額（別表3⑨欄） △7万3028円

上記金額は、地方消費税の課税標準である上記カの金額に、地方税法72条の83の規定に基づき、63分の17を乗じた金額である。

コ 既に還付の確定した譲渡割額（別表3⑩欄） △23万3300円

上記金額は、原告の本件確定申告書（乙7・1枚目）の「還付額⑪」欄に記載された金額である。

サ 差引納付すべき譲渡割額（別表3⑪欄） 16万0200円

上記金額は、上記ケの金額から上記コの金額を差し引いた後の金額（ただし、地方税法20条の4の2第3項の規定に基づき、100円未満の端数金額を切り捨てた後のもの）である。

シ 差引納付すべき消費税等の合計税額（別表3⑫欄） 75万4100円

上記金額は、上記ク、サの金額と上記シの金額との合計額である。

(2) 本件更正処分の適法性

原告の本件課税期間の消費税等に係る課税標準額及び還付すべき税額は、上記(1)のとおりであるところ、本件更正処分における課税標準額及び還付すべき税額（別表2の「再調査決定」欄）は、いずれも上記(1)の各金額と同額である。

よって、本件更正処分は適法である。

6 本件賦課決定処分の適法性について

(1) 本件賦課決定処分の根拠

本件更正処分に伴って賦課される過少申告加算税の額は、本件更正処分により納付すべき消費税等の合計額75万円（前記5(1)シ。ただし、通則法118条3項の規定に基づき、1万円未満の端数金額を切り捨てた後のもの。別表4②欄）に100分の10の割合を乗じて算出した7万5000円（別表4⑥欄）に、当該納付すべき消費税等の合計税額75万4100円から50万円を差し引いた後の金額25万円（ただし、通則法118条3項の規定に基づき、1万円未満の端数金額を切り捨てた後のもの。別表4③欄）に100分の5の割

合を乗じて算出した金額1万2500円（別表4⑦欄）を加算した8万7500円（別表4⑧欄）である。

なお、本件更正処分に基づき原告が新たに納付すべき消費税等の合計税額の計算の基礎となった事実のうち、本件更正処分前の消費税等の合計税額の計算の基礎とされていなかったことについて通則法65条4項1号にいう「正当な理由」があると認められるものはない。

(2) 本件賦課決定処分の適法性

原告の本件課税期間の消費税等に係る過少申告加算税の額は、上記(1)のとおりであるところ、本件賦課決定処分により原告に賦課された過少申告加算税の額（別表2の「再調査決定」欄の「過少申告加算税の額」欄）は、上記(1)の金額と同額である。

よって、本件賦課決定処分は適法である。

7 以上によれば、本件各処分に違法はなく、原告の請求は理由がないことから、主文のとおり判決する。

高松地方裁判所民事部

裁判長裁判官 天野 智子

裁判官 安部 利幸

裁判官 唐澤 開維

別表2 本件訴訟に至る経緯(消費税等)

(単位:円)

| 項目 | 区分 | 確定申告 | 更正処分等 | 再調査の請求 | 再調査決定 | 審査請求 | 裁決 |
|-------------|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|----|
| 年 月 日 等 | 法定申告期限内 | 令和2年2月25日 | 令和2年3月10日 | 令和2年6月4日 | 令和2年6月12日 | 令和3年3月23日 | |
| 課税標準額 | 0 | 0 | 全部の取消し | 0 | 全部の取消し | 全部の取消し | 棄却 |
| 控除対象仕入税額 | 864,586 | 269,586 | | 270,634 | | | |
| 還付すべき消費税額 | △ 864,586 | △ 269,586 | | △ 270,634 | | | |
| 還付すべき地方消費税額 | △ 233,300 | △ 72,745 | | △ 73,028 | | | |
| 過少申告加算税の額 | | 87,500 | | 87,500 | | | |

別表3 本件課税期間の消費税等の合計税額

(単位:円)

| 項目 | | 金額 |
|----------------------------|---|-----------|
| 課税標準額 | ① | 0 |
| 課税標準額に対する消費税額 | ② | 0 |
| 課税仕入れに係る支払対価の額(税込み) | ③ | 4,639,456 |
| 課税仕入れに係る消費税額 | ④ | 270,634 |
| 控除対象仕入税額 | ⑤ | 270,634 |
| 控除不足還付税額(②-⑤) | ⑥ | △ 270,634 |
| 既に還付の確定した消費税額 | ⑦ | △ 864,586 |
| 差引納付すべき消費税額(⑥-⑦) (百円未満切捨て) | ⑧ | 593,900 |
| 還付すべき譲渡割額 | ⑨ | △ 73,028 |
| 既に還付の確定した譲渡割額 | ⑩ | △ 233,300 |
| 差引納付すべき譲渡割額(⑨-⑩) (百円未満切捨て) | ⑪ | 160,200 |
| 差引納付すべき消費税等の合計税額(⑧+⑪) | ⑫ | 754,100 |

別表 4 本件消費税等賦課決定処分に係る加算税の金額

(単位:円)

| 項目 | | 金額 |
|--|---|---------|
| 納付すべき税額(別表1⑫欄) | ① | 754,100 |
| ①のうち、過少申告加算税の基礎となる税額(1万円未満切捨て) | ② | 750,000 |
| ②のうち、通則法65条2項の規定による加算税の基礎となる税額 (②-500,000円) | ③ | 250,000 |
| 過少申告加算税の割合 | ④ | 10% |
| ③に対する加算税の割合 | ⑤ | 5% |
| 過少申告加算税額(通常分) (②×④) | ⑥ | 75,000 |
| 過少申告加算税額(加重分) (③×⑤) | ⑦ | 12,500 |
| 過少申告加算税額 (⑥+⑦) | ⑧ | 87,500 |

別表 1 省略